



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão Pública (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Clara Pereira de Abreu

DESAFIOS PARA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS NO SENADO FEDERAL

Brasília, DF.

2018

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sergio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professora Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pesquisa e Pós-Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenadora de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Clara Pereira de Abreu

DESAFIOS PARA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS NO SENADO FEDERAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão Pública (FACE) da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Linha de pesquisa: Contabilidade de Custos aplicada ao Setor Público

Área: Custos.

Brasília, DF.
2018.

DESAFIOS PARA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS NO SENADO FEDERAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE) da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas
Orientador
Universidade de Brasília

Profa. Dra. Rosane Maria Pio da Silva
Examinadora
Universidade de Brasília

ABREU, Clara Pereira.

CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO: SENADO FEDERAL.

Clara Pereira de Abreu – Brasília, Universidade de Brasília, 2018, 61 p.

Orientação: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Ciências Contábeis – Brasília, Universidade de Brasília, 2018.

Palavras-chave: Contabilidade pública, Sistema de Custos, Senado Federal.

Clara Pereira de Abreu

Não adianta olhar pro céu com muita fé e pouca luta. Levanta aí que você tem muito protesto pra fazer.

Gabriel O Pensador

AGRADECIMENTOS

Ao Universo e sua fonte de energia, pois “Eu sou o que sou” e sem essa certeza eu não teria chegado aqui;

À minha família, especialmente à Yula Moura e à Conceição Pereira, por desde cedo terem incentivado em mim o gosto pelo aprendizado e por terem facilitado a minha caminhada, tornando possível a minha plena dedicação à experiência acadêmica.

Ao professor Doutor José Marilson Martins Dantas pela disponibilidade em me ajudar, pela confiança, pelo acompanhamento e excelente orientação durante a realização desta pesquisa. Também aos colegas do Senado federal pela atenção dedicada à minha pesquisa, eles sempre foram muito gentis e ofereceram grande apoio.

Aos amigos que me acompanharam durante esses cinco anos na Universidade e tornaram a minha experiência mais agradável, especialmente a Amanda Nunes, Nathália Falcão e Manuella Rezende, que estiveram presentes nos momentos mais marcantes. Também à Catarina Martinez por ter me escutado desabafar os sofrimentos e compartilhar as alegrias do meu TCC, como quando os questionários iam sendo respondidos, e por ter me ajudado a cuidar de mim enquanto meu único foco era este trabalho.

Por fim quero agradecer a Universidade de Brasília, que eu considero como uma segunda casa, por ter me propiciado experiências inesquecíveis.

RESUMO

Mesmo diante das atribuições de uma Casa Legislativa, o Senado Federal ainda não atendeu completamente a legislação brasileira. No que tange a matéria financeira, este órgão ainda não implementou sistema de custos, importante ferramenta de auxílio para tomada de decisão e controle social. A Lei de Responsabilidade Fiscal impõem a Administração Pública que mantenha sistema de custos. Verificadas a ausência desse sistema no Senado Federal e a existência de estudo sobre a aplicabilidade do Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicados ao Setor Público (SICGESP) em tal órgão, esta pesquisa buscou identificar os desafios para implementação de sistema de custos no Senado Federal, com os objetivos específicos de compreender o sistema de custos no âmbito do Setor Público, compreender a relação do Senado Federal com a exigência do Sistema de Custos e identificar se há o interesse dos gestores pela implementação do SICGESP. Para isto, foram realizadas pesquisas bibliográficas, documentais, aplicação de questionário e entrevista com analistas contábeis desta Casa Legislativa. Os resultados da pesquisa mostraram a presença de cultura de custos na Casa, a intencionalidade do SF em implementar Sistema de Custos e as dificuldades a serem enfrentadas, como o envolvimento da alta administração, mais funcionários disponíveis, dúvidas técnicas e etc.

Palavras-chave: Senado Federal; Lei de Responsabilidade Fiscal; Administração Pública; Sistema de Custos; SICGESP.

ABSTRACT

Even before the attributions of Legislative House, the Federal Senate has not yet fully complied with the Brazilian Law. In terms of financial matters, this body has not yet implemented a cost system, an important aid tool for decision-making and social control. The Fiscal Responsibility Law requires the Public Administration to maintain a cost system. Having verified the absence of this system in the Federal Senate and the existence of a study on the applicability of the Information System and Management of Costs applied to the Public Sector (SICGESP) in this body, this research sought to identify the challenges for the implementation of Cost System in the Federal Senate, with the specific objectives of understanding the cost system within the Public Sector, understand the relationship of the Federal Senate with the requirement of the Cost System and identify if there is the interest of the managers for the implementation of the SICGESP. For this, bibliographical research, documental, application of questionnaire and interview with accounting analysts of this Legislative House were carried out. The results of the survey showed the presence of a cost culture in the House, the intentionality of SF in implementing Cost System and the difficulties to be faced, such as the involvement of top management, more employees available, technical doubts and so on.

Keywords: Federal Senate; Fiscal Responsibility Law; Public Administration; Cost System; SICGESP.

LISTAS

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Marco regulatório do SIC.....	14
Figura 02 – Principais motivações para o SIC.....	30
Figura 03 – Sistemas estruturantes da administração pública federal.....	30
Figura 04 – Variável financeira.....	31
Figura 05 – Modelo conceitual de custos.....	32

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Resumo dos termos relacionados a custos.....	23
Quadro 02 – Classificações usuais de custos.....	24
Quadro 03 – Considerações sobre o SIC.....	25

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Afirmação 01.....	43
Gráfico 02 – Afirmação 02	44
Gráfico 03 – Afirmação 03	44
Gráfico 04 – Afirmação 04	45
Gráfico 05 – Questão 01.....	45
Gráfico 06 – Questão 02.....	46
Gráfico 07 – Questão 03.....	46
Gráfico 08 – Questão 04.....	47
Gráfico 09 – Sexo.....	47
Gráfico 10 – Idade.....	48
Gráfico 11 – Tempo de serviço.....	48

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividade

APR – Ato do Presidente

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CN – Congresso Nacional

COAPES – Coordenação de Administração de Pessoal

COPAG – Coordenação de Pagamento de Pessoal

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

DOU – Diário Oficial da União

GEINC/CONT – Gerência de Informações de Custos na Coordenação- Geral de Contabilidade e Custos da União

IASB – Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade

IFAC – International Federation of Accountants

IFRS – Normas Internacionais de Contabilidade

IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

LAI – Lei de Acesso à Informação

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MIC – Manual de Informações de Custos

MP – Média Ponderada

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

RCASP – Relatório de Custo Comparável Aplicado ao Setor Público

RCPG – Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público

RECASP – Repositório de Relatório de Custos Aplicados ao Setor Público

RM – Ranking Médio

SADCON – Secretaria de Administração de Contratos

SAFIN – Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade

SEGP – Secretaria de Gestão de Pessoas

SF – Senado Federal

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos SIC – Sistema de Custos

SICGESP – Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicados ao Setor Público

SICSP – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

SIGEPE – Sistema de Gestão de Pessoas

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SIORG – Sistema de Organização e Inovação Institucional
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TA – Total de Amostra
TCU – Tribunal de Contas da União
UNB – Universidade de Brasília

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Problema	14
1.2	Justificativa	15
1.3	Objetivo	15
1.4	Método	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	Contabilidade Pública	17
2.2	Contabilidade de Custos	20
2.2.1	<i>Contabilidade de Custos aplicada ao Setor Público</i>	20
2.2.1.1	Base legal	21
2.2.2	<i>Conceituação relevante para compreensão do Sistema de Custos</i>	23
2.2.2.1	Custos	23
2.2.2.2	Sistema de Informação de Custos	24
2.2.2.3	Métodos de Custeio	26
2.2.2.4	Relatório Contábil de Propósito Geral para Entidades do Setor Público	27
2.2.2.5	Accountability	28
2.2.3	<i>Sistemas de Informações de Custos aplicados ao Setor Público</i>	29
2.2.3.1	Sistema de Informação de Custos do Governo Federal	30
2.2.3.2	Sistema de Custos da Universidade de Brasília	31
2.3	Experiências do Senado Federal	33
3	METODOLOGIA DE PESQUISA	36
3.1	Classificação da Pesquisa	36
3.1.1	Quanto à abordagem	36
3.1.2	Quanto aos objetivos	36

3.1.3	Quanto a natureza	36
3.2	Procedimentos Técnicos	36
3.2.1	Pesquisa bibliográfica e documental	36
3.2.2	Questionário.....	37
3.2.3	Entrevista	39
3.3	Análise dos Dados	41
3.3.1	Dados do questionário	41
3.3.2	Dados da entrevista.....	42
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	43
4.1	Resultados do Questionário	43
4.2	Interpretação dos dados da Entrevista	49
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	52

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANEXOS

APÊNDICE

1 INTRODUÇÃO

O Poder Legislativo Federal no Brasil é exercido pelo Congresso Nacional (CN), o qual é composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, e tem como funções típicas legislar e fiscalizar o Poder Executivo.

O art. 48 da Constituição Federal de 1988 (CF) diz caber ao CN dispor sobre todas as matérias de competência da União, o art. 59 revela que o processo legislativo compreende a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções, e o art. 70 aponta que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União é exercida pelo CN mediante controle externo (BRASIL, 1988).

O Senado Federal é composto por três representantes de cada Estado e do Distrito Federal, que são eleitos pelos cidadãos por voto majoritário, para exercerem mandatos de oito anos. Além das funções de legislar e fiscalizar, este órgão possui competências privativas, presentes no art. 52 da CF.

Embora seja uma Casa Legislativa, o SF ainda não atendeu por completo a Legislação. No que diz respeito a matéria financeira, existe uma série de dispositivos legais que regulamentam a respeito de custos no Setor Público, inclusive a Lei Complementar nº 101/2000 que impõem a Administração Pública que mantenha sistema de custos. A figura a seguir apresenta o marco regulatório brasileiro que dispõe sobre o SIC:

Figura 01 – Marco regulatório do SIC.

Lei nº 4.320	17 mar. 1964	Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
Decreto-lei nº 200	25 fev. 1967	Art. 79: estabelece que a "contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão".
Decreto nº 92.452	10 mar. 1986	Cria a Secretaria do Tesouro Nacional.
Decreto nº 2.829	29 out. 1998	Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos orçamentos da União, e dá outras providências.
Lei Complementar nº 101	4 maio 2000	Lei de Responsabilidade Fiscal.
Decreto nº 3.589	6 set. 2000	Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal (revogado pelo Decreto nº 6.976/2009).
Lei nº 10.180	6 fev. 2001	Nova Finança Pública.
Acórdão nº 1.078, do TCU	2004	Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor, com a maior brevidade possível, de sistemas de custos.
Portaria Interministerial nº 945	26 out. 2005	Cria a Comissão Interministerial de Custos.
Decreto nº 6.976	7 out. 2009	Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal.

Fonte: Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 51).

1.1 Problema

Na maioria dos órgãos da Administração Pública ainda não foram implementados sistemas de custo, mesmo diante da imposição legal. O Senado Federal foi escolhido, como parte de destaque do Poder Legislativo e por ainda não possuir SIC, para ser averiguado neste trabalho.

Dado o contexto apresentado e considerando o interesse da Administração Pública Federal e do Poder Legislativo em cumprir a legislação, este trabalho se propõe a responder o seguinte questionamento: “Quais os desafios para implementação de Sistema de Custos no Senado Federal? ”.

1.2 Justificativa

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) impõe à Administração Pública, no § 3º de seu art. 50, que mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Portanto, a própria legislação brasileira justifica a implementação de um Sistema de Custos no Poder Legislativo.

1.3 Objetivo

Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar os desafios a serem enfrentados para implementação de um Sistema de Custos no Senado Federal. Três objetivos específicos foram estipulados:

1. Compreender o Sistema de Custos no âmbito do Setor Público;
2. Compreender a relação do SF com a exigência do Sistema de Custos;
3. Identificar se há interesse dos gestores pela implementação do Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicados ao Setor Público (SICGESP).

1.4 Método

Pesquisas bibliográficas e documentais serão realizadas para compreender o SIC no âmbito do Setor Público e a relação do SF com a sua exigência legal. Para compreender esta

relação também serão aplicados questionários aos servidores, além de entrevistas para identificação dos desafios a serem enfrentados por esse órgão para implementar sistema de custos e do interesse dos gestores pelo SICGESP.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O crescente aumento das despesas públicas, e, logo, o próprio aumento da participação estatal na economia, é uma das características mais marcantes da economia do século XX conforme Giacomoni (2010, p 3).

Acompanhado do uso crescente dos recursos públicos pelo Estado deve estar o controle e o gerenciamento desses recursos, para que sejam utilizados da melhor maneira possível para a sociedade. A ciência que possui como objeto de estudo o Patrimônio é a contábil, sendo esta uma ferramenta importante para o controle e gerenciamento do Patrimônio Público.

2.1 Contabilidade Pública

A contabilidade aplicada ao Setor Público tem como objetivo fornecer informações aos usuários – gestores, cidadãos – sobre o Patrimônio Público, suas mutações e seus aspectos orçamentários. Para Lima e Castro (2010):

A Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Entende-se por entidade governamental, independentemente de suas características peculiares, toda e qualquer entidade criada a partir de legislação federal, estadual, distrital ou municipal, que lhe atribui autonomia para gestão pública de bens, direitos e obrigações. (P. 1 e 2).

O ordenamento jurídico da contabilidade pública brasileira tem como base a Constituição Federativa do Brasil de 1988, que diz em seu art. 165, § 9, caber à lei complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos. Como lei complementar foi recepcionada a Lei nº 420 de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro.

Sob o decreto nº 92.452/86 foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional, na estrutura básica do Ministério da Fazenda, com atribuição de órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria. De acordo com Holanda, Lattman-Weltamn e Guimarães (2010, p.42 e 43) a STN foi criada no contexto da década de 1980, na

qual o Brasil estava recebendo impactos econômico-sociais de uma crise fiscal e politicamente estava no processo de redemocratização, com trabalhos voltados para elaboração da nova Constituição. Os autores também ressaltaram a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), em 1987, como uma das ações da STN que marcou a contabilidade pública Federal (p. 43). De acordo com Mota (2006):

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI é o sistema de teleinformática que processa a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos e entidades da Administração Federal, com a utilização de técnicas eletrônicas de tratamento de dados, objetivando minimizar custos e proporcionar eficiência e eficácia à gestão dos recursos alocados no Orçamento Geral da União (OGU).

O sistema permite acompanhar as atividades relacionadas com a administração financeira dos recursos da União, centraliza e uniformiza o processamento da execução orçamentária, através da integração dos dados. Essa integração abrange essencialmente a programação financeira, a execução contábil e a administração orçamentária. (p. 163).

O Ministério da Fazenda destaca o Siafi como principal instrumento utilizado para o registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal e aponta os seus objetivos:

- a) Prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- b) Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) Permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- d) Padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- e) Permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- f) Permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- g) Integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- h) Permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e
- i) Proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal. (Site do Ministério da Fazenda, 2018).

A Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, regulamenta o art. 163 da CF/88 estabelecendo normas de finanças públicas voltadas

para a responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000). Para Ching, Silveira e Freire (2011) a referida lei:

[...] pode ser considerada um divisor de águas na administração pública. Ela estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização. Essa lei cria condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e avaliação dos seus resultados. (p. 263).

O Conselho Federal de Contabilidade criou o CPC, por meio da resolução nº 1055, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 24 de outubro de 2005. Conforme a resolução:

“O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de **normas** pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.” (Grifo nosso).

No âmbito internacional, o IPSASB, órgão independente reconhecido pelo IASB, emite normas internacionais, também conhecidas como IPSAS, para o setor público desde 2002. Essas normas têm como base as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), emitidas e revisadas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB).

Em 2008 a portaria nº 184 do Ministério da Fazenda dispôs sobre as diretrizes a serem observadas no Setor Público para tornar possível a convergência dos procedimentos adotados no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Ainda nesse ano, o CFC – que possui qualidade de órgão regulador das práticas contábeis definida pela Lei nº 12.249 de 2010 - editou as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

A Secretaria do Tesouro Nacional é o órgão incumbido de acompanhar continuamente as NBCASP, interpretando-as, e elaborar e publicar o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), visando cumprir com a padronização dos procedimentos adotados pela Gestão Pública.

No ano de 2009 o Decreto nº 6.976/09 regulamentou a respeito do Sistema de Contabilidade Federal, que visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União.

2.2 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos é um segmento da ciência contábil que surgiu no contexto da Revolução Industrial, para melhor avaliação dos estoques, acompanhada da necessidade de ter mais controle e mais eficiência nos resultados empresariais. É um ramo da contabilidade que reflete a busca por ferramentas que auxiliem nas tomadas de decisões internas.

Martins (2006) aponta que:

A Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais. Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre, pois devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam. (p. 22).

2.2.1 Contabilidade de Custos aplicada ao Setor Público

Embora já presente na legislação desde 1964, a contabilidade de custos aplicada ao setor público ganhou mais forças na década de 1990, quando o Brasil, conforme as tendências internacionais, fez reformas na Gestão Pública, trazendo a ideia de uma cultura mais gerencial para o âmbito público.

A reforma da gestão pública de 1995-1998, de acordo com Bresser-Pereira (2004, p. 546 e 547) trouxe um princípio de gestão de substituir parcialmente os controles burocráticos clássicos pelos controles ou sistemas de responsabilização gerenciais, tornando as agências executivas e reguladoras mais descentralizadas, no caso das atividades exclusivas de Estado, garantindo, assim, para seus gestores maior autonomia e exigindo deles maior responsabilização pública (accountability). O autor também apontou como objetivo fundamental desta reforma o de tornar o Estado mais eficiente.

Para Machado e Holanda (2010):

Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes. Além disso, as informações de custos associadas aos benefícios das políticas públicas deveriam ser a base para a formulação da proposta orçamentária,

sendo o orçamento o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços públicos planejados. (p. 792).

2.2.1.1 Base legal

A lei nº 4.320/64 representa o marco inicial da contabilidade de custos aplicada ao setor público no Brasil, pois seus artigos 85 e 99 introduzem essa temática na legislação brasileira:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, **a determinação dos custos dos serviços industriais**, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para **determinação dos custos**, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Após três anos o decreto-lei nº 200/1967 dispôs sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa. Este decreto foi além da contabilidade industrial e tratou sobre a relação dos custos com os resultados da gestão pública em seu art. 79: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. A forma de apuração foi detalhada em 1986, já após a criação da STN, pelo decreto nº 93.872/1986 que atualizou e consolidou a legislação pertinente, dispondo sobre custos em seu artigo 137:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A Lei de Responsabilidade Fiscal volta a falar de custos no setor público, encarregando a Lei de Diretrizes Orçamentárias a dispor sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (BRASIL, 2000). Esta lei torna-se um Marco regulatório para os custos no setor público por impor a necessidade de um sistema de custos em seu quinquagésimo artigo.

Nas palavras de Machado (2002):

Não se trata mais de determinar custos para auxiliar na precificação dos serviços, mas a LRF requer a construção, implantação e manutenção de um

sistema de custos que permita a avaliação de resultados, de desempenhos e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial. (p. 5)

A informação de custos constitui um dos pilares fundamentais para focar em resultados, ampliar a transparência das ações governamentais e aumentar a *accountability* de políticos, gestores e profissionais na administração pública, conforme Rezende, Cunha e Cardoso (2010, p. 790).

Em 2001, a Lei nº 10.180 objetivava organizar as finanças públicas e disciplinar os sistemas de planejamento e de orçamento federal, da administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder Executivo Federal. A lei determinou a evidenciação de custos dos programas e das unidades da administração federal (Holanda, Lattman-Weltamn e Guimarães, 2010, p. 47).

O Tribunal de Contas da União também se manifestou por meio do seu Acórdão nº 1.078/2004, determinando à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que:

[...] adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º).

Em resposta ao acórdão foi constituída a Comissão Interministerial de Custos para “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal” (Portaria nº 948, 2005).

O Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão responsável para coordenar a concepção e implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, através de dados dos sistemas estruturantes do próprio, em 2008, na oficina de trabalho “Sistemas de Custos na Administração Pública: Modelo Conceitual e Estratégia de Implementação”. (Machado e Holanda, 2010, p 793).

Também foi disposto, no Decreto nº 6.976/2009, que uma das finalidades do Sistema de Contabilidade Federal seria a de evidenciar os “custos dos programas e das unidades da administração pública federal” (BRASIL, 2009).

Por meio do acórdão nº 3895/2009 o TCU se pronunciou novamente, desta vez trazendo a determinação:

[...] ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, órgão central do sistema de planejamento e de orçamento federal, nos termos do inciso I do art. 4º da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e o Ministério da Fazenda, ao qual se subordina o órgão central do sistema de contabilidade

federal de que tratam o inciso V do art. 15 e o inciso I do art.17 da Lei nº 10.180/01, que apresentem, em 90 dias a partir da publicação do presente Acórdão, ao Tribunal de Contas da União, uma programação, com duas datas e pontos de controle de implementação da operacionalização do sistema de custos da Administração Pública Federal de que trata o § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

2.2.2 Conceituação relevante para compreensão do Sistema de Custos

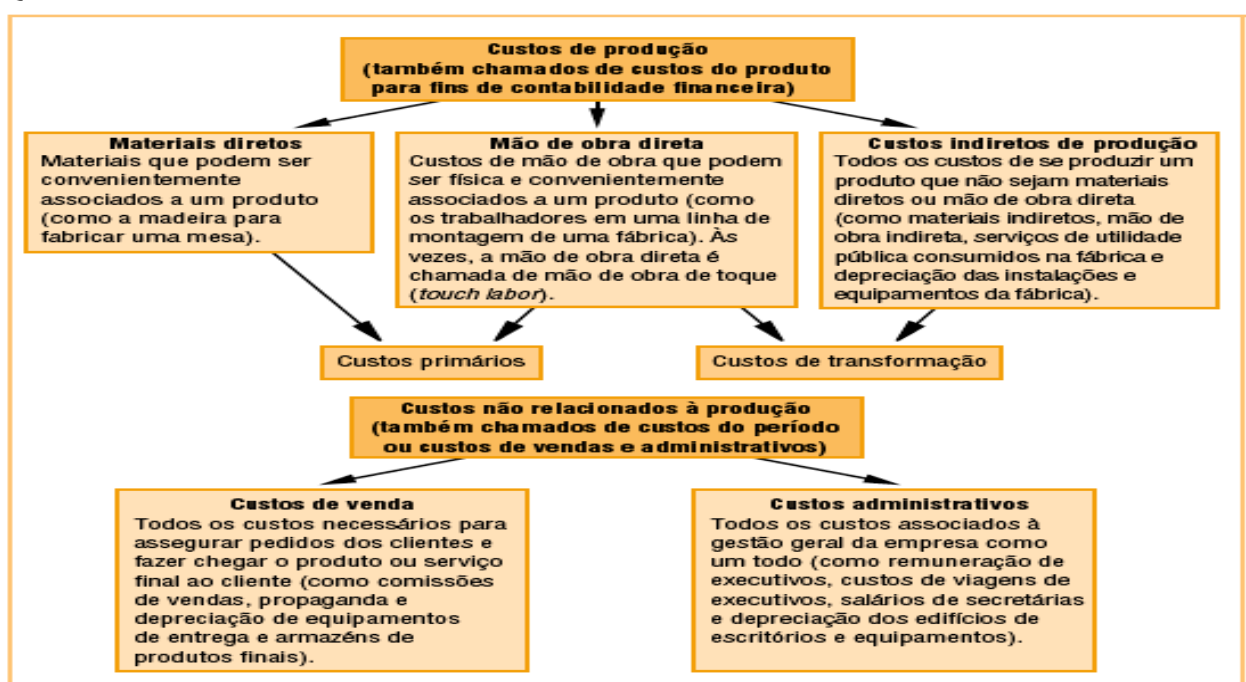
Vale destacar que dentre as NBCASPs, a NBC T 16.11, aprovada pela Resolução CFC nº 1.366 de 2011, “estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público”.

2.2.2.1 Custos

O Setor Público define custos (NBC T 16. 11) como sendo os gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços. Martins (2003, p. 17) considera que gasto se refere ao sacrifício financeiro da entidade, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro) para compra de um produto ou serviço qualquer.

Conforme explica Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 24), o termo custo é usado de maneiras diferentes, de acordo com as necessidades imediatas da gestão da empresa. Os gestores podem querer dados de custos para preparar relatórios financeiros externos, preparar orçamentos de planejamento ou tomar decisões, por exemplo, e cada uso desses dados exige uma definição e classificação diferente para custos. Alguns termos relacionados a custos:

Quadro 01 – Resumo dos termos relacionados a custos.



Fonte: Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 27).

Além da definição de custos, também é necessário compreender os padrões de comportamento de custos. O gestor, para fins de planejamento, deve prever como um custo se comporta conforme os níveis de atividade mudam, ou seja, se na medida em que determinada atividade aumenta e diminui, os custos relativos a essa atividade também aumentam, diminuem ou permanecem constantes. De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2013):

Para ajudar a fazer tais distinções, os custos geralmente são classificados como *variáveis*, *fixos* ou *mistos*. A proporção relativa de cada tipo de custo em uma organização é conhecida como sua **estrutura de custo**. Por exemplo, uma organização pode ter muitos custos fixos, mas poucos custos variáveis ou mistos. De outro modo, pode ter muitos custos variáveis, mas poucos custos fixos ou mistos. (p. 28).

Os custos também podem ser classificados de diversas outras maneiras. O quadro a seguir apresenta as classificações mais usuais conforme a literatura:

Quadro 02 – Classificações usuais de custos

CLASSIFICAÇÃO	FONTE	DEFINIÇÃO
CUSTO FIXO	Martins (2003, p. 33)	Em cada período seu valor é definido e independe do volume de produção
	Garrison, Noreen e Brewer (2013 p. 29)	Permanece constante, no total, independentemente das variações no nível de atividade dentro do intervalo relevante
	NBC T 16.11	Não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.
CUSTO VARIÁVEL	Martins (2003, p. 33)	Valor do custo varia de acordo com o volume de produção
	Garrison, Noreen e Brewer (2013 p. 28)	Que varia, no total, em proporção direta a variações no nível de atividade
	NBC T 16.11	Tem seu valor determinado e diretamente relacionado com a oscilação de um fator de custos estabelecido na produção e execução dos serviços.
CUSTO DIRETO	Martins (2003, p. 32)	Diretamente apropriado ao produto, bastando haver uma medida de consumo
	Garrison, Noreen e Brewer (2013 p. 44)	Que pode ser fácil e convenientemente associado a um objeto de custo especificado
	NBC T 16.11	Todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo
CUSTO INDIRETO	Martins (2003, p. 32)	Não oferece condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária
	Garrison, Noreen e Brewer (2013 p. 44)	Que não pode ser fácil e convenientemente associado a um objeto de custo especificado
	NBC T 16.11	Custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos

Fonte: Elaboração Própria (2018).

2.2.2.2 Sistema de Informação de Custos

Riccio (1989) resume os objetivos de um sistema de informação contábil como:

Prover informações monetárias e não monetárias, destinadas às atividades e decisões dos níveis Operacional, Tático e Estratégico da empresa, e também para os usuários externos a ela.

Constituir-se na peça fundamental do Sistema de Informação Gerencial da Empresa.

Algumas considerações sobre o sistema de informação de custos para o setor público presentes na NBC T 16.11:

Quadro 03 – Considerações sobre o SIC

NBC T 16.11 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO	
ITEM	INFORMAÇÃO
3	Tem por objetivo: (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) apoiar a tomada de decisão em processor, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.
5	Para atingir seus objetivos, deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público.
6	É recomendável o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.
19	Deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.
20	Deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. [...] O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.
21	O processo de implementação deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

Fonte: Elaboração Própria (2018).

Quanto ao modelo conceitual do sistema de custos, Dantas (2014, p. 10 e 15) comenta que o IFAC e o CFC constataram a necessidade de uma modelagem conceitual própria para o setor público e aponta que se deve reconhecer a complexidade do serviço público e oferecer uma medida de avaliação que possa ser utilizada em todos os níveis da organização e por todos os gestores. Sobre esta medida:

A medida de gestão e eficiência do sistema deve oferecer a comparabilidade da informação tanto de forma horizontal ao longo do tempo, quanto de forma vertical em um determinado momento do tempo “t”, propiciando a tomada de

decisão em todos os níveis da administração pública, o estratégico, tático e operacional.

É importante destacar que a comparabilidade da informação não significa ter uma lista relativa a qualquer gasto e buscar fazer uma comparação para tentar tirar alguma conclusão. Essa atitude leva o gestor a comparar valores que tem uma mesma aplicação, mas não ajuda de forma efetiva no processo de gestão de uma organização de serviços complexas.

2.2.2.3 Métodos de Custeio

A NBC T 16.11 se refere ao método de custeio como o método de apropriação de custos, ou seja, o processo de identificação e associação do custo ao seu objeto, e recomenda:

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

Dentre os diversos métodos criados para apropriar custos, os que se destacam na literatura são: Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Para a contabilidade societária (Gelbcke et al, 2018, p. 1704) o Custeio por Absorção é indicado por estar dentro dos princípios contábeis, consagrados pela Lei nº 6.404/766 e pelo Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1). O método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e na distribuição de todos os gastos relativos ao esforço de produção para todos os produtos ou serviços feitos (Martins, 2003, p. 24). Basicamente, todos os custos de produção – materiais diretos, mão de obra direta, e custos fixos indiretos de produção e variáveis – são inclusos no custo unitário de produto (Garrison, Noreen e Brewer, 2014, p. 232).

No Custeio Variável só os custos variáveis são alocados aos produtos, enquanto os custos fixos são considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado (Martins, 2003, p. 141), diferentemente do Custeio por Absorção, no qual os custos fixos são associados aos produtos mediante critério de rateio. Para Padozeve (2010):

A única vantagem clara do custeio por absorção é sua obrigatoriedade para a contabilidade societária. Para tomada de decisão, o modelo científico e que tem todas as vantagens pela sua fidelidade técnica é o custeio variável/direto. (p. 121).

Ideia defendida por diversos autores, Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) elencaram como um dos principais fatores que proporcionou o desenvolvimento do ABC:

[...] a insatisfação com os dados de custos, apurados pelos sistemas tradicionais que distorcem os custos dos bens ou serviços, atribuindo custos indiretos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente, horas de mão de obra direta, horas máquina ou custo de material). os métodos

tradicionais foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão de obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável e as despesas indiretas apresentavam valores pequenos em relação aos custos totais. (p. 149).

A NBC T 16.11 refere-se ao ABC como o Custeio que “procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles”, pois considera que todas as atividades de uma entidade são geradoras de custos e consomem recursos.

Gelbcke et al (2018) explicam que, na prática, o método ABC requer dois estágios de alocação de custos, um para custear as atividades e outro para custear os produtos:

No primeiro estágio devem ser identificados os direcionadores de consumos de recursos, sob a premissa de que os recursos são consumidos para executar determinadas atividades. No segundo estágio devem ser identificados os direcionadores de consumo de atividades, considerando que as atividades existem para produzir os produtos ou prestar os serviços. O objetivo final do método ABC é reduzir as distorções na análise de lucratividade de produtos e serviços provocadas por alocações subjetivas e/ou arbitrárias dos custos indiretos aos objetos de custeio, bem como identificar atividades que não agregam valor e, assim, gerenciar a eficiência operacional. (p. 1706).

Alonso (1999, p. 54) considera desejável que os sistemas de custos para o Setor Público sejam desenhados na metodologia ABC. Dantas (2014, p. 9) acredita que o Setor Público deva buscar modelos conceituais e referenciais teóricos próprios para tratar suas informações de custos.

2.2.2.4 Relatório Contábil de Propósito Geral para Entidades do Setor Público

Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários da informação. Eles podem compreender vários relatórios, cada um abrangendo aspectos preestabelecidos, e são os componentes centrais de transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público (NBC TSP Estrutura Conceitual).

As informações são produzidas para os usuários internos (gestores) e externos do Setor Público. Niyama e Silva (2013) dissertam a respeito:

A rigor, o usuário final da contabilidade pública são os cidadãos, sejam eles contribuintes ou não. O interesse é verificar a qualidade da administração pública. Além deste usuário, é necessário destacar a imprensa e os grupos de pressão (conhecidos também como lobbies), o poder legislativo e os órgãos de controle externo, entre outros. (p. 307)

Quanto às informações de custos produzidas, a NBC T 16.11 apresenta o seus atributos:

(a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;

- (b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

2.2.2.5 Accountability

A expressão *accountability* refere-se à chamada dimensão essencial da prestação de contas do setor público (Holanda, Lattman-Weltamn e Guimarães, p. 57). Elias (2018) comenta a respeito deste termo:

Por ser um termo polissêmico e não traduzível para o português, considera-se neste estudo o termo original *accountability*, na acepção segundo a qual indivíduos, organizações e comunidades são responsáveis por suas ações e podem ter que prestar contas de seus atos à sociedade. O termo envolve, portanto, responsabilidade política, necessidade de prestação de contas, mecanismos de controle e responsabilização e transparência administrativa. (p. 16).

Machado (2002, p. 211) ressalta que o debate sobre Transparência na gestão pública gerou a ampliação do conjunto de informações contábeis e financeiras das entidades governamentais à disposição dos cidadãos.

A NBC T 16.11 normatiza a respeito da Responsabilidade pela informação de custos:

- 22. A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.
- 23. A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada.
- 24. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil.

2.2.3 *Sistemas de Informações de Custos aplicados ao Setor Público*

Mesmo com a determinação legal da implementação de sistema de custos no setor público, a Administração Pública tardou em começar a atender o disposto, somente em 2008 apresentando um projeto executivo de criação e implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SICSP). Machado e Holanda (2010, p. 793) justificam essa demora pela ausência, até 2010, de sistema e metodologia adequada que pudesse ser aplicada sistematicamente e uniformemente à administração pública federal.

Marilson e Crozatti (2014) também explicam a demora em atender à Legislação:

[...] poderia ser relacionada com a inexistência ou a fragilidade de uma base teórica que possa ser adaptada aos aspectos específicos do processo produtivo do setor público, ou das restrições legais na organização das informações financeiras do setor público. (p. 228).

O relatório final da Comissão Interministerial de Custos, evento que marcou o início do projeto de criação e implementação do SICSP, trouxe como objetivos centrais da política de custos:

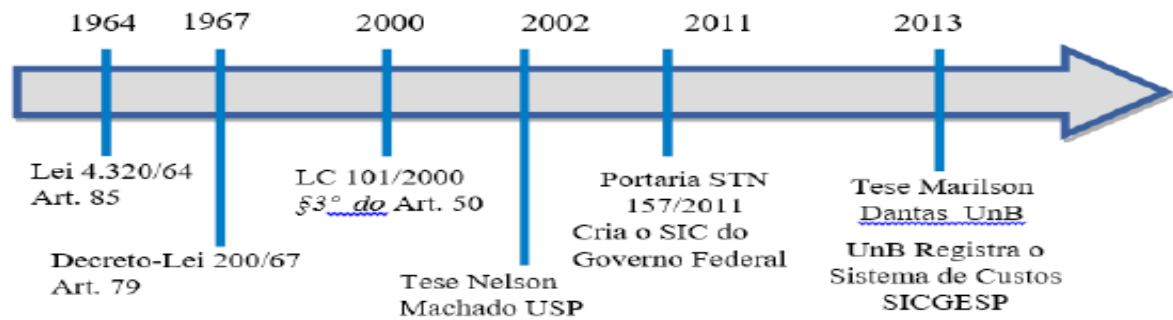
1. Implantar sistemas de custos em toda a administração pública federal em cumprimento às determinações da legislação vigente;
2. Otimizar o desempenho dos órgãos e entidades da administração pública federal, assim como dos programas que integram o plano plurianual; e
3. Fomentar uma cultura de custos na administração pública federal. (2005, apud MIC, 2017, p. 158).

Com vistas a alcançar os objetivos definidos, a Comissão recomendou à Administração Pública Federal que adotasse sete diretrizes: gestão de custos com foco no desempenho; abrangência; gradualismo; flexibilidade; institucionalização; capacitação permanente e gestão do conhecimento.

O espaço para os debates sobre o projeto de sistema de custos foi aberto, com participação de diferentes setores do governo, contadores e academia, principalmente através de seminários ao longo de 2009 – três realizados em Brasília, sendo um internacional (Holanda, Lattman-Weltamn e Guimarães, p. 57).

Dantas, Perdeneiras e Lopes (2018, p. 266) apresentaram uma linha do tempo para mostrar as principais motivações legais e as pesquisas que se transformaram em sistemas de custos:

Figura 02 – Principais motivações para o SIC



Fonte: Dantas, 2015

2.2.3.1 Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

Publicada em 09 de março de 2011, a Portaria nº 157 da STN oficializou o Sistema de Custos do Governo Federal:

Considerando a importância do Sistema de Custos do Governo Federal que tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, resolve:

Art. 1º Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal.

Conforme o site da STN, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal. O MIC (2017, p. 53) aponta que a principal característica do SIC é permitir ao gestor fazer a associação de dados físicos e financeiros para gerar a informação de custos. Podemos ver que a variável financeira é extraída do SIAFI, principalmente, e do SIAPE/SIGEPE e que a variável física é extraída do SIAPE/SIGEPE, SIOP e SIORG, e vale destacar que os sistemas estruturantes apontados pelas setas pontilhadas ainda estão em processo de integração ou estudo de viabilidade, conforme figura abaixo:

Figura 03 – Sistemas estruturantes da administração pública federal



Fonte: Manual de Informações de Custos do Governo Federal, 2017.

Quanto às informações de custos, o site da STN diz que:

A informação de custo surge a partir de ajustes efetuados na informação inicial obtida do SIAFI. O estágio da despesa orçamentária que mais se aproxima da informação de custo é o da liquidação, sendo, portanto, a despesa liquidada o ponto de partida da informação que deve alimentar o sistema de custos.

Os ajustes contábeis são efetuados em duas etapas. Na primeira, o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores, conforme conceitos de contabilidade de custos. A segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas acima, mas que não compõem a informação de custo.

E apresenta a figura abaixo, para melhor compreensão:

Figura 04 – Variável financeira



Fonte: Site da Secretaria do Tesouro Nacional

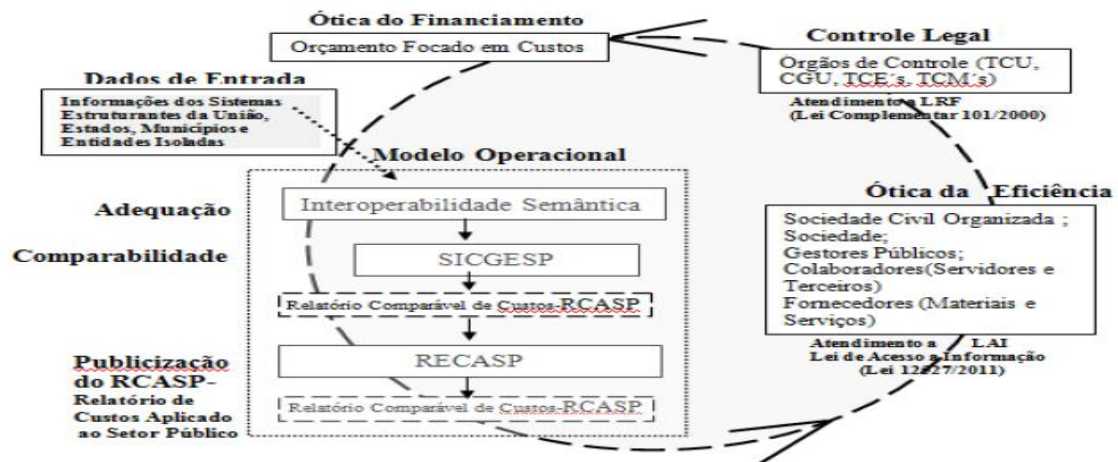
2.2.3.2 Sistema de Custos da Universidade de Brasília

Outro modelo de sistema de custos aplicado ao setor público foi desenvolvido pela Universidade de Brasília, baseado na tese de doutorado do professor doutor José Marilson Martin Dantas (2013) denominada “Um Modelo de Custos aplicado ao Setor Público sob a visão da accountability”.

O sistema é constituído por dois softwares, o Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicados ao Setor Público (SICGESP) e o Repositório de Relatório de Custos Aplicados ao Setor Público (RECAPS), que geram informações, que se complementam, para embasar a gestão de custos e favorecer o controle social.

Tal sistema é a materialização do modelo de custo e gestão aplicado ao setor público, representado pela figura a seguir:

Figura 05 – Modelo conceitual de custos



Fonte: Dantas (2013)

Para esta modelagem, foi considerada a complexidade do serviço público e suas particularidades, tanto legalmente quanto conceitualmente, e reconhecida à necessidade de que o sistema ofereça informações que possam ser comparáveis. Vale destacar também que nesta metodologia não há utilização de rateio para gerar informação, pois se considera sua aplicação inadequada para entidades cujos custos totais constituem-se essencialmente de custos fixos, como é o caso do setor público.

Os sistemas utilizados como base para gerar as informações de custos foram agrupados em quatro tipos:

- **Contábeis e Orçamento** – Agrupa os sistemas responsáveis pela contabilização do gasto da entidade, agregando de forma subsidiária os dados do orçamento;
- **Planejamento** – Agrupa os sistemas responsáveis pelo acompanhamento do planejamento orçamentário;
- **Recursos Humanos** – Agrupa as informações dos sistemas relacionados à gestão e controle do pagamento dos servidores;
- **Administrativos/Operacionais** – Agrupa os sistemas relacionados às atividades de controle administrativo e das operações. (Dantas, 2014, p. 16).

Quanto ao modelo operacional, que processa as informações advindas dos sistemas estruturantes, Dantas (2014) explica as suas quatro camadas de operação:

- **Interoperabilidade semântica** – É a camada do modelo operacional que recebe os dados dos sistemas estruturantes da administração pública e os aproxima do regime de competência por meio de ajustes nas informações e conceituação semântica;
- **SICGESP** – É o modelo operacional de Infrasing de custos que recebe os dados da camada da interoperabilidade semântica, e aplica o modelo

teórico/conceitual gerando o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público-RCASP;

- **RCASP** – É a materialização da informação de custos comparável resultante da aplicação do modelo teórico/conceitual, sendo definido como RCASP- Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público; e
- **RECASP** – É a parte do modelo operacional do Infrasing responsável pela divulgação e da consolidação da informação de custos comparável-RCASP. (p. 17).

O Sistema se operacionaliza através dessas camadas da seguinte maneira: arquivos digitais, obtidos pelos sistemas estruturantes, são inseridos na camada de interoperabilidade semântica, onde sofrem ajustes e depois são utilizados pelo SICGESP, que gera os relatórios de custos (RCASP), os quais são divulgados e consolidados em uma plataforma (RECASP).

Vale salientar que o termo “Infrasing” é referenciado por Holanda, Lattan-Weltman e Guimarães (2010, p. 61) como sendo os sistemas internos de informações gerenciais das instituições.

O relatório proposto pelo sistema, de apresentação simples, deve oferecer aos gestores maior controle dos recursos aplicados, para que com a gestão de custos haja uma resposta benéfica na eficiência do gasto do setor público (Dantas, 2014, p. 19). A partir dos relatórios gerados é possível identificar as zonas de menores custos, buscar as razões para estes custos serem os menores e disseminar para os outros setores, órgãos e/ou entidades as melhores práticas, para que estes também possam diminuir seus custos.

2.3 Experiências do Senado Federal

Embora já houvesse, dentro desta Casa Legislativa, uma movimentação acerca de procedimentos a serem adotados para cumprir a exigência legal do Sistema de Custos, relatado por Ferreira (2017, p. 31), o marco desse processo pode ser considerado o Ato do Presidente do Senado Federal nº 10, no dia 13 de março de 2012, que criou o Comitê de Avaliação Interna de Custos com o objetivo de desenvolver e implantar uma estrutura de apuração e controle de custos em conformidade com o SIC do Governo Federal.

O APR pode ser considerado uma resposta ao convite da STN para que o Senado Federal integrasse o SIC do Governo Federal como órgão setorial. Como Órgão Central do Sistema de Informações de Custos, e se disponibilizando para contribuir no processo de desenvolvimento/implantação do SIC, a STN:

[...] disponibilizará suporte tecnológico, conceitual e metodológico às unidades administrativas que atuarem na gestão de custos pelos órgãos setoriais, a saber:

- Habilitação do acesso e realização dos respectivos cursos de capacitação para usuários do Sistema de informações de Custos do Governo Federal - SIC, indicados pela direção dos órgãos setoriais;
- Divulgação de conteúdo normativo e instrutivo relativo ao Sistema de informações de Custos do Governo Federal, bem como a disponibilização de conteúdo técnico científico correlato à sistematização da gestão de custos na administração pública federal, mediante publicações pertinentes na página do SIC, no sítio do Tesouro Nacional na Internet; e
- Apoio consultivo e instrucional pelo atendimento da equipe de analistas da Gerência de Informações de Custos, vinculada à Coordenação de Suporte às Informações Físicas e de Custos da União - GEINC/CSINC, na Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União desta Secretaria - CCONT/STN. (Ofício nº 29/2011/SUCOM/STN/MF-DF apud FERREIRA, 2017, p. 29 e 30).

O Senado Federal aceitou o convite e informou as providências que já havia tomado até o ano de 2012:

- Participação de servidores do Senado Federal, lotados na SAFIN e nos setores de recursos humanos e controle interno, em dois seminários sobre o SIC, promovidos pela STN;
- Treinamento no SIC ministrado pela GEINC/CCONT/STN;
- Criação do Comitê de Avaliação Interna de Custos. (Ferreira, 2017, p. 30).

Mesmo com os esforços e intenções de implementar o Sistema de Custos no Senado Federal, este objetivo ainda não foi alcançado. Luz (2015), a partir do resultado de entrevista realizada no SF, elenca alguns obstáculos que impediram a implementação do SIC:

Há descompasso entre as normas internas da Casa e os sistemas informacionais, os quais não podem ser modificados, no curto prazo, para se adaptarem os normativos;
 Não há integração entre os sistemas informacionais do Senado, fato que acaba por gerar dados inconsistentes, duplicados ou incompletos;
 Carência de pessoal, em quantidade e em qualidade, para levar o projeto à diante. (p. 30 e 31).

O mesmo autor (p. 31) concluiu que existe a necessidade de: sistema que integre os sistemas de informação já em uso na Casa, estudo sobre os métodos de custeio que mais se adequam às especificidades do Senado Federal e promoção de treinamento do pessoal de finanças que deverá operar o SIC.

No ano de 2017 o SICGESP foi avaliado como opção de sistema de informações de custos a ser utilizado pelo Senado Federal por Leonardo dos Reis Guedes Ferreira, coordenador da Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade (SAFIN), em seu trabalho final, do curso de pós-graduação em Orçamento Público pelo Instituto Legislativo Brasileiro, intitulado “SICGESP: UMA OPÇÃO DE SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA O SENADO FEDERAL?”.

É válido mencionar que o autor reconheceu que seu trabalho “teria sido enriquecido com informações mais próximo da realidade de custos do Senado Federal” caso houvesse a oportunidade de acessar informações relevantes como, por exemplo, consumo de materiais e depreciação (FERREIRA, 2017, p. 44).

Após a avaliação, o SICGESP foi considerado, em princípio, como uma opção de sistema de informações de custos a ser utilizado pelo Senado Federal.

Os pontos positivos do sistema são apontados por Ferreira (2017, p. 44 e 45): facilidade de alimentação do sistema, tanto com os dados acessíveis ao usuário externo (Portal Transparência) quanto com os dados acessíveis somente pelos usuários internos (sistemas estruturantes da entidade, como SIAFI, Ergon, Arquimedes); a alimentação do sistema não requer alterações significativas nos sistemas estruturantes da entidade nem atuação do setor de tecnologia da informação (que poderia causar atraso); facilidade de utilização deve reduzir a resistência dos servidores em usá-lo; os relatórios produzidos pelo sistema são, relativamente, de fácil leitura e compreensão; as informações fornecidas, considerando que os dados oriundos dos sistemas estruturantes sejam fidedignos, são oportunas, confiáveis e representam os fatos com fidelidade e neutralidade.

Quanto aos aspectos negativos da adoção do SICGESP pelo Senado Federal, Ferreira (2017, p. 45):

Dentre as desvantagens do sistema, podemos citar o fato de que ele não é gratuito e, portanto, diferentemente do SIC do Governo Federal, criaria mais uma despesa para a entidade, embora o valor seja proporcionalmente pouco relevante no universo orçamentário de um órgão com as dimensões do Senado Federal.

Além disso, é importante atentar para o fato de que o sistema é recente e, portanto, ainda não está sendo utilizado pelos principais órgãos do setor público federal, o que limita a comparabilidade, uma de suas principais características.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 Classificação da Pesquisa

3.1.1 *Quanto à abordagem*

A abordagem desta pesquisa é qualitativa, pois não há a preocupação com a representatividade numérica dos fatos, mas com a compreensão de um fenômeno dentro de uma organização. Gerhardt e Silveira (2009, p. 32) dizem que o centro da pesquisa qualitativa está na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais.

No caso deste estudo, preocupa-se em compreender, por meio de pesquisas e interações sociais, os desafios da implementação do sistema de custos dentro do Senado Federal.

3.1.2 *Quanto aos objetivos*

É uma pesquisa exploratória, pois descreve as características do processo de implementação do SIC e dos conceitos importantes para a sua compreensão. Com a finalidade de compreender o fenômeno sob os pontos de vista dos participantes da situação em estudo, Godoy (1999, p. 58) atribuiu à pesquisa qualitativa a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com o objeto de estudo.

3.1.3 *Quanto à natureza*

Este trabalho tem como objetivo identificar os desafios da implementação do sistema de custos e contribuir academicamente, visando auxiliar o SF nesse processo. Portanto, é uma pesquisa aplicada. Pesquisas dessa natureza se dirigem à solução de problemas específicos e envolvem verdades e interesses locais (Gerhardt e Silveira, 2009, p. 35)

3.2 Procedimentos Técnicos

3.2.1 *Pesquisa bibliográfica e documental*

Para compreender o Sistema de Custos no âmbito do Setor Público, e fundamentar este trabalho, foram realizadas pesquisas bibliográficas e documentais buscando delimitar a

legislação pertinente, discutir sobre o sistema de custos na administração pública e apresentar a conceituação necessária para o entendimento do SIC e do SICGESP.

Por se tratar de uma Casa Legislativa, houve a preocupação em encontrar toda legislação pertinente aplicada ao tema. Foi procurado por artigos acadêmicos, monografias e teses de mestrado e doutorado que envolvesse custos e contabilidade pública, para achar referências dos dispositivos legais que regulamentavam sobre este assunto. Depois, todas as referências encontradas foram conferidas e analisadas, checando no site do Planalto se elas ainda eram válidas, se haviam sido substituídas por outras leis, e então a legislação pertinente foi delimitada.

Para discutir o sistema de custos na administração pública, foi explicado de maneira geral no que consiste a Contabilidade Pública e a Contabilidade de Custos aplicada ao Setor Público, bem como suas importâncias sociais e apresentado seus ordenamentos jurídicos. Também foi exposta a opinião de alguns autores sobre esses temas. Além disto, mostrou-se a experiência do Setor Público com sistemas de custos e um modelo desenvolvido pela Universidade de Brasília, e também apresentou um pouco da experiência do Senado Federal com a tentativa de implementar sistema de custos.

Para a conceituação necessária para o entendimento do SIC e do SICGESP, foram apresentados os conceitos gerais de custos, sistema de informações de custos, métodos de custeio e também seus conceitos aplicados ao setor público. Para melhor compreensão do porquê de se implementar sistema de custos, falou-se a respeito do Relatório Contábil de Propósito Geral para Entidades do Setor Público e de Accountability.

3.2.2 *Questionário*

Para compreender a relação do Senado Federal com o sistema de custos um questionário foi aplicado a uma amostra selecionada de servidores da Casa, buscando perceber se há conhecimento acerca de Sistema de Custos, noção da exigência legal do Sistema de Custos e presença de cultura de custos na organização.

O questionário foi escolhido como instrumento de coleta de dados, pois objetiva levantar opiniões, crenças, expectativas, situações vivenciadas e tem como vantagem a uniformidade na sua avaliação, em virtude da natureza impessoal do instrumento Gerhardt e Silveira (2009, p. 70).

Para definir a amostra, primeiramente houve conversas informais com alguns coordenadores do Senado Federal para identificar setores de interesse da pesquisa, depois foi realizada uma pesquisa bibliográfica da estrutura laboral do Senado Federal e escolhidos os setores que pareciam pertinentes com esta pesquisa. A proposta do questionário foi levada a

Diretoria Geral, órgão Superior de Execução do Senado Federal, onde algumas alterações foram feitas, e então, após o aval de três diretores, foram identificados como público alvo da pesquisa os servidores efetivos da Secretaria de Administração de Contratações (SADCON), da Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade (SAFIN), e da Secretaria de Gestão de Pessoas (SEGP), sendo que desta Secretaria foram selecionadas a Coordenação de Administração de Pessoal (COAPES), a Coordenação de Gestão Financeira do SIS (COGEFI), a Coordenação de Pagamento de Pessoal (COPAG), a Coordenação de Política de Pessoal (COPOPE) e o Escritório Setorial.

Os diretores das Secretarias e os coordenadores de cada coordenação selecionada foram contatados, foi apresentado o aval dos três diretores da Diretoria Geral e feita a solicitação para enviar o questionário aos servidores. Duas coordenações não retornaram o contato, resultando numa amostra final de 87 servidores lotados na SADCON, SAFIN, COAPES, COPAG, e Escritório Setorial.

O questionário foi aplicado através da plataforma “formulários google” e o seu link foi enviado para o e-mail institucional dos 87 servidores selecionados. O questionário ficou disponível para respostas entre o período do dia 18 de outubro ao dia 5 de novembro.

O questionário foi composto por 12 questões, adaptadas do estudo de Hagihara (2016), que buscou identificar o cenário do sistema de custos no Senado Federal. Para a sequência das questões foram consideradas a regra geral de Perrien (1986 apud Nogueira, 2002, p. 2):

- As questões iniciais abordem temas abertos, de fácil resposta, com o objetivo primordial de envolver o respondente;
- As questões mais importantes e delicadas sejam inseridas no meio do questionário;
- As questões de caráter demográfico fiquem ao final.

As primeiras quatro questões, as de escala Likert, foram voltadas para a identificação dos conhecimentos gerais de custos pelos respondentes e suas percepções sobre a importância do assunto. Conforme Júnior e Costa (2014, p. 5) a escala de verificação de Likert consiste em desenvolver um conjunto de afirmações relacionadas à definição de um constructo, para as quais os respondentes emitirão seu grau de concordância.

As duas primeiras afirmações, “Eu posso conhecimentos acerca de um sistema de custos de uma forma geral” e “Eu possuo conhecimentos acerca do sistema de custos aplicado ao Setor Público” buscavam identificar o conhecimento acerca de Sistema de Custos. As duas últimas informações, “Um sistema de informações de custos é importante para uma empresa privada” e “Um sistema de informações de custos é importante para um órgão público” buscavam identificar a percepção da importância do SIC pelos respondentes.

Posteriormente, as próximas quatro questões eram fechadas e buscavam perceber se já existe uma cultura de custos na Casa. A primeira questão buscava identificar a noção da exigência legal do SIC ao questionar se o respondente sabia sobre a imposição da LRF, a terceira questão tinha o objetivo de identificar a intenção de implementação do SIC ao questionar se os respondentes já ouviram falar de alguma iniciativa do SF e a quarta questão perguntava sobre o conhecimento do SICGESP, por fins de curiosidade, para saber se o sistema da UnB já havia chegado aos ouvidos de alguém dentro do Senado.

Vale destacar que a segunda questão fechada “Você usa algum sistema de custos no Senado Federal?” era uma questão filtro, ou seja, servia para identificar se os questionários foram respondidos seriamente, de forma coerente. Como o Senado Federal não possui sistema de custos esperava-se que todos os respondentes respondessem “não”.

Por último, as questões para identificação dos respondentes consistiam no sexo e idade, somente para fins demográficos; no tempo de serviço na atual secretaria, para se ter noção se são servidores mais ou menos experientes na área; e na identificação da coordenação de trabalho, para fins de controle da amostra, pois para as coordenações que não estavam respondendo o questionário nas primeiras semanas, foi reenviado para que pudessem ter, novamente, a chance de contribuir para este trabalho.

3.2.3 *Entrevista*

O ponto de partida de uma investigação científica tem como base o levantamento de dados. Boni e Quaresma (2005, p. 70) apontam como necessidade para esse levantamento, num primeiro momento, uma pesquisa bibliográfica, num segundo momento, a observação dos fatos ou fenômeno pelo pesquisados, para que ele obtenha maiores informações, e num terceiro momento, o contato do pesquisador com as pessoas, para que elas possam fornecer dados ou sugerir possíveis fontes de informações úteis.

Para a identificação do interesse dos gestores pela adoção do SICGESP e dos desafios a serem enfrentados pelo Senado Federal para implementação de sistema de custos, e visando o contato com as pessoas de dentro da organização para receber informações específicas e adicionais, foi realizada entrevista semiestruturada. Este tipo de entrevista, guiada ou não por um roteiro de perguntas, deixa o entrevistado decidir-se pela forma de construir a resposta e servem para pesquisas voltadas para o desenvolvimento de conceitos, esclarecimento de situações, atitudes e comportamentos, ou o enriquecimento do significado humano deles. (Mattos, 2005, p. 824 e 825).

A escolha por um roteiro flexível levou em conta a necessidade de levantar informações específicas (perguntas direcionadas) e a característica exploratória da pesquisa, dando espaço para que o entrevistado possa acrescentar informações e falar sobre o que ele acha pertinente.

Para definir a amostra da entrevista, primeiramente foi pesquisado dentro da estrutura laboral do Senado Federal os setores chaves que estivessem envolvidos com o tema custos. Posteriormente foram identificadas as pessoas responsáveis por esses setores e enviados e-mails explicando o teor deste trabalho e solicitando a participação e/ou indicação de pessoas que pudessem contribuir para essa pesquisa numa entrevista.

O e-mail foi enviado para um diretor, quatro coordenadores, um chefe de serviço, um consultor geral e um gestor. Dois respondentes se disponibilizaram e indicaram novas pessoas, quatro respondentes não se dispuseram, por não possuírem tanto conhecimento sobre, mas indicaram novas pessoas, procurar o diretor, procurar a secretaria financeira e um trabalho acadêmico para utilizar como base. Os outros dois e-mails não foram respondidos.

A partir dos feedbacks desses e-mails, a SAFIN foi identificada como o setor alvo das entrevistas e um segundo e-mail foi enviada para as pessoas indicadas, falando sobre o teor da pesquisa e sobre o fato delas terem sido indicadas para a entrevista. Quatro pessoas foram convidadas, sendo que uma delas se disponibilizou, duas não se disponibilizaram, sendo que uma dessas justificou não possuir “tanto conhecimento para trabalhos acadêmicos” apesar de ser sua área de interesse, e uma pessoa não respondeu.

As entrevistas foram, por fim, marcadas com três servidores efetivos, todos lotados na SAFIN e com o cargo de “analista contábil”, sendo dois com atribuição de coordenador e um com atribuição de chefe de serviço.

As três entrevistas foram realizadas no dia 19 de outubro de 2018, duas no período da manhã e uma no período da tarde. Nenhum dos entrevistados se deixou ser gravado, por questões de proteção de suas imagens.

O roteiro de entrevista continha sete perguntas direcionadas e um momento previsto para conversa e/ou apresentação do SICGESP. Para sequência das perguntas foram considerados a coerência entre os assuntos e o caminho gradual para os assuntos mais importantes.

A primeira pergunta “O que você entende como um sistema de custos? ” e a segunda “Qual a importância do sistema de custos como ferramenta de auxílio para a tomada de decisão? E para o controle social? ” buscavam identificar se o servidor possui conhecimento

razoável sobre o tema da entrevista, assim como sua percepção sobre a importância do assunto.

A terceira pergunta questionava a ciência a respeito da exigência legal do SIC para o Setor Público e a quarta perguntava questionava o conhecimento sobre o SICGESP. Após a quarta pergunta, o sistema foi apresentado para dois servidores, e o terceiro não quis assistir à apresentação por já possuir conhecimento o suficiente do sistema.

As últimas três perguntas foram consideradas as mais importantes, por entrar nos pontos mais específicos desse trabalho, questionando os servidores a respeito da intenção e interesse do Senado Federal em implementar sistema de custos, assim como os desafios a serem enfrentados para tornar isso possível, e, por último, qual a contribuição que aquele setor poderia fornecer.

3.3 Análise dos Dados

3.3.1 *Dados do questionário*

Para análise dos resultados das perguntas de escala likert utilizou-se abordagem quantitativa e o trabalho de Oliveira (2005, p. 1 e 2) como base, calculando-se o *Ranking Médio* (RM) das questões para obter a mensuração do grau de concordância dos respondentes do questionário.

As respostas consistiam no grau de concordância quanto a afirmações, variando entre 1 (discordo plenamente) e 5 (concordo plenamente). Para cada resposta foram distribuídos valores de 1 a 5, e feita a tabulação dos dados, assim como os cálculos do *Ranking Médio* e da *Média Ponderada*. Os valores de menores que 3 foram considerados discordantes, e os maiores que 3 concordantes, sendo que quanto mais o valor se aproximar de 5, mais os respondentes concordam com a afirmação. Foram considerados para os cálculos:

Ranking Médio (RM) = MP / TA ;

Média Ponderada (MP) = $\sum (f.p)$;

TA = total da amostra;

f = frequência das respostas para cada valor distribuído;

p = peso por valor distribuído.

Para as questões fechadas, foi considerada média aritmética simples no gráfico, por se tratarem de questões do tipo “sim” ou “não”.

3.3.2 *Dados da entrevista*

As entrevistas não foram gravadas, por opção dos respondentes, os quais preferiram manter o sigilo. Os mesmos, no entanto, elaboraram respostas digitadas, para facilitar a transcrição dos dados da entrevista.

Para interpretação dos dados levou-se em conta o conselho de Duarte (2004):

No que diz respeito à interpretação de entrevistar abertas ou semiestruturadas, análises temáticas podem ser um recurso que “encurta o caminho” do pesquisador, sobretudo quando se trata de pesquisadores iniciantes. Nesse caso, pode-se tomar o conjunto de informações recolhidas junto aos entrevistados e organizá-las, primeiramente, em três ou quatro grandes eixos temáticos, articulados aos objetivos centrais da pesquisa. (p. 222).

As respostas foram agrupadas em três eixos temáticos. O primeiro sobre conhecimentos gerais a respeito de Sistema de Custos no Setor Público, considerando as perguntas 1, 2 e 3. O segundo sobre o SICGESP, considerando a pergunta 4 e 5, e o terceiro sobre os desafios para implementação do SIC no Senado Federal, considerando as perguntas 5, 6 e 7.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Resultados do Questionário

A quantidade de questionários respondidos entre o período de 18 de outubro a 5 de novembro, todos avaliados e considerados, totalizou sessenta e quatro (64), equivalentes a 73,56% da amostra selecionada de 87 servidores do Senado Federal.

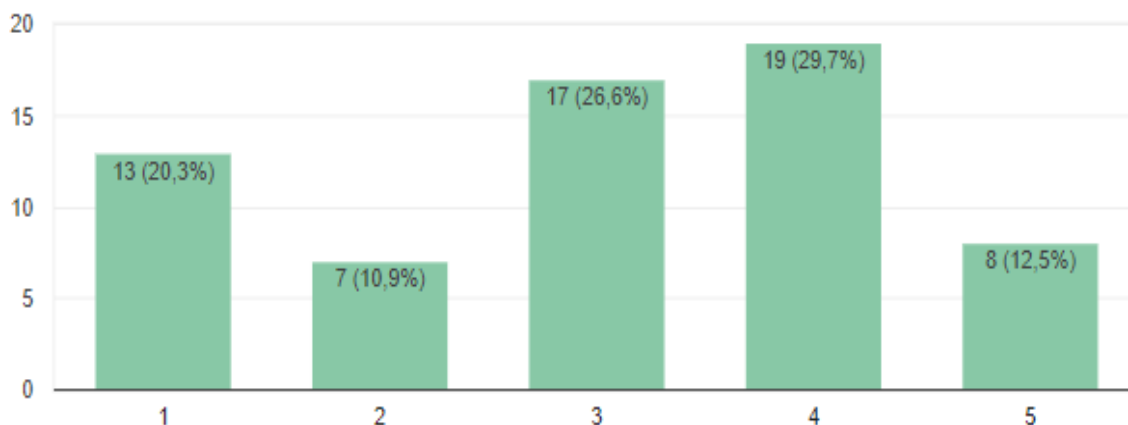
A seguir serão apresentados os gráficos referentes ao Questionário, bem como as considerações a respeito:

- Perguntas de Escala:

Gráfico 01 – Afirmação 01

Eu possuo conhecimentos acerca de um sistema de custos de uma forma geral.

64 respostas

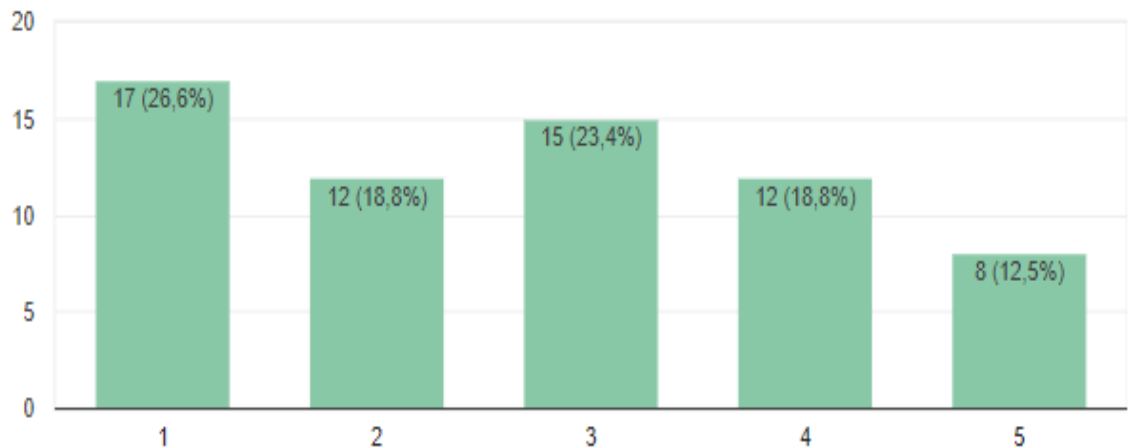


O grau de concordância desta pergunta foi de 3,03, podendo-se afirmar que há um conhecimento mediano sobre sistema de custos pelos servidores do Senado Federal. Vale lembrar que a amostra não inclui todos os servidores da Casa, estando inclusos somente aqueles que foram identificados como sendo pertinentes de estarem envolvidos com o tema custos, pelo trabalho possuir alguma afinidade com o assunto;

Gráfico 02 – Afirmação 02

Eu possuo conhecimentos acerca do sistema de custos aplicado ao Setor Público.

64 respostas

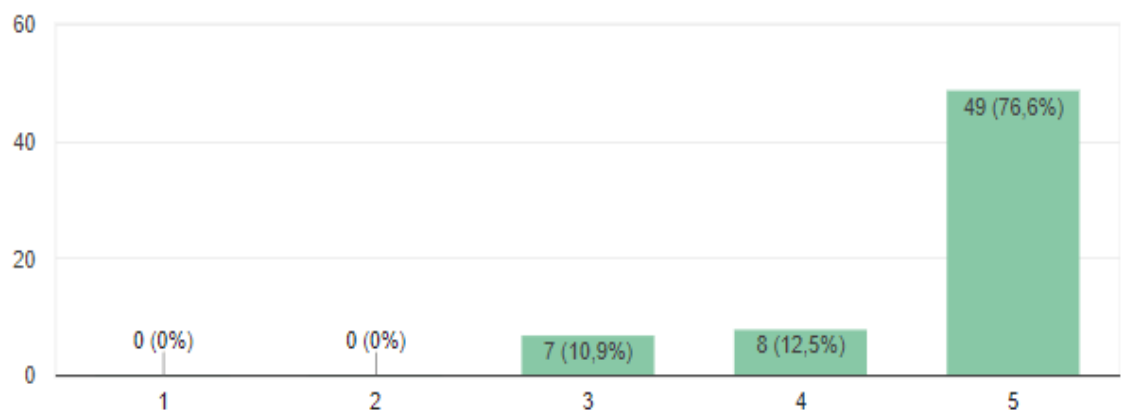


Esta questão buscava identificar o conhecimento aplicado ao Setor Público e obteve grau de concordância de 2,72, não sendo possível afirmar que este conhecimento está presente entre os servidores selecionados. Entretanto, o grau de concordância está bem próximo a 3, sendo possível observar que existe um caminho sendo trilhado para este conhecimento aplicado;

Gráfico 03 – Afirmação 03

Um sistema de informações de custos é importante para uma empresa privada.

64 respostas

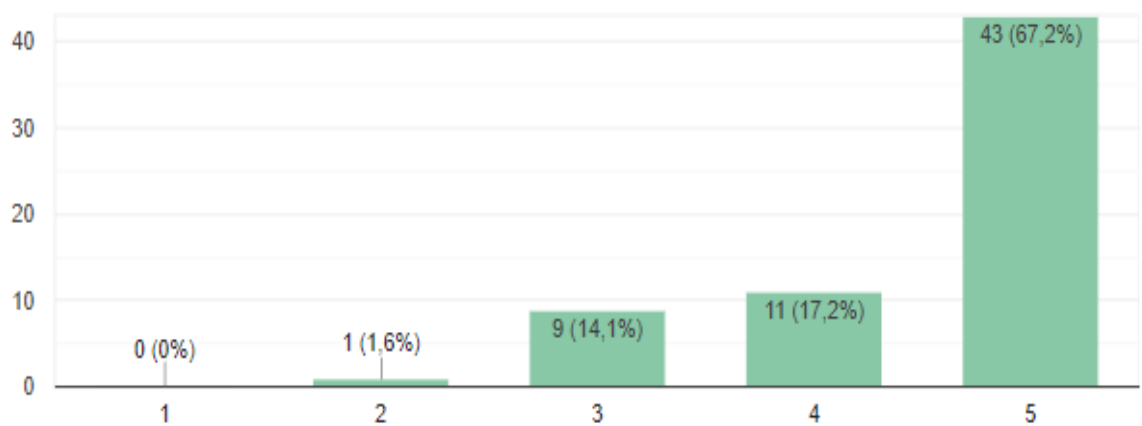


Para a percepção da importância do Sistema de Custos num sentido geral o grau de concordância foi de 4,65, sendo considerado elevado. Pode-se afirmar que os servidores da casa consideram o sistema de custos muito importante;

Gráfico 04 – Afirmação 04

Um sistema de informações de custos é importante para um órgão público.

64 respostas



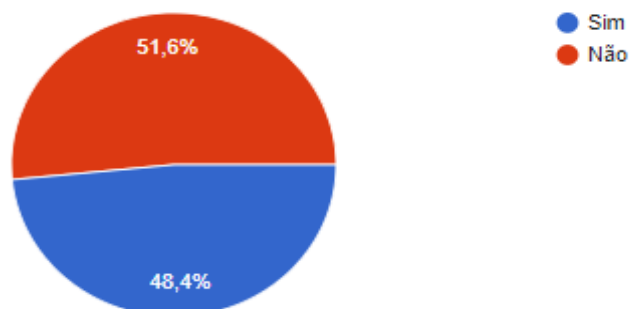
O grau de concordância quanto a percepção da importância do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público foi de 4,50, sendo um pouco abaixo da afirmação anterior, mas ainda podendo ser considerado muito importante conforme os servidores;

- Questões Fechadas:

Gráfico 05 – Questão 01

Você tem conhecimento do § 3º do artigo 50 da Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) que determina a implementação de sistema de custos no Legislativo?

64 respostas

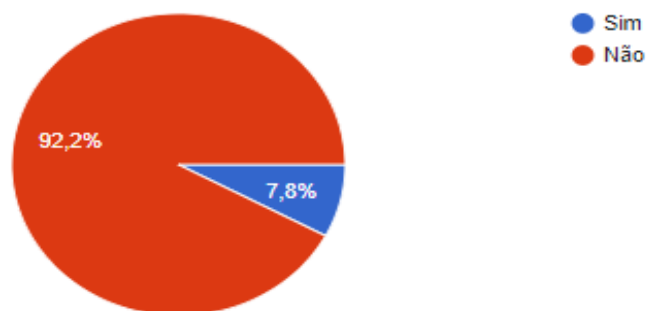


Esta questão apontou que 51,60% dos servidores selecionados não possuem conhecimento da exigência legal do sistema de custos. Embora não seja uma porcentagem muito elevada, representa um pouco mais da metade dos servidores, uma parcela significativa;

Gráfico 06 – Questão 02

Você usa algum sistema de custos no Senado Federal?

64 respostas

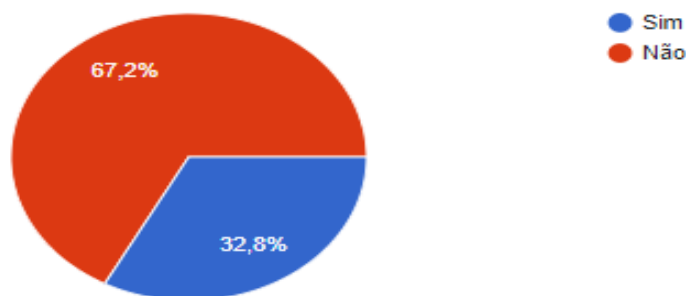


Esta questão serviu como filtro da pesquisa e era esperado que todos os respondentes escolhessem a opção “não”. No entanto, 7,8% deles responderam que sim. Foi feita a análise individual desses questionários, e todos eles correspondiam a servidores lotados na SAFIN. Como recentemente nesta Secretaria começou-se a utilizar informações de “centro de custos” no Siafi, considerou-se que isso gerou confusão para esses respondentes, que possivelmente consideraram a utilização dessa nova informação como “informação de custos dentro de um sistema”. Os questionários, portanto, foram considerados para este trabalho;

Gráfico 07 – Questão 03

Você tem conhecimento de alguma iniciativa para implementar sistema de custos no Senado Federal?

64 respostas

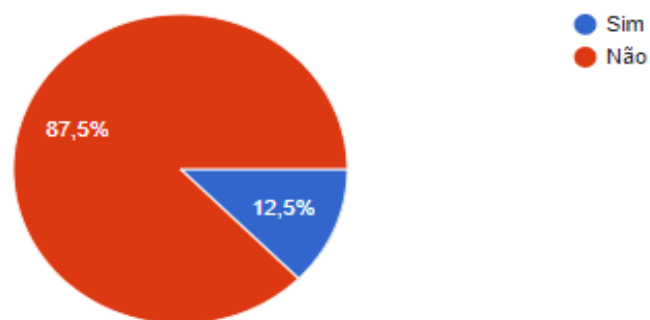


Para esta questão, o percentual de 32,8% de servidores que conhecem alguma iniciativa para implementar sistema de custos pelo Senado Federal foi considerado grande, tendo em vista que a Casa Legislativa apenas demonstrou interesse em implementar o SIC, não estando de fato no processo de implementação ainda;

Gráfico 08 – Questão 04

Você conhece o sistema de custos desenvolvido pela Universidade de Brasília?

64 respostas



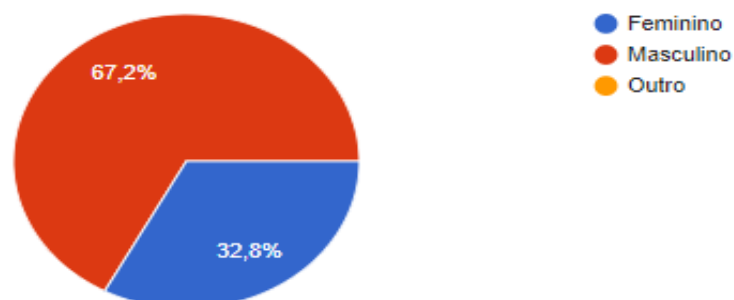
Esta questão estava no questionário para fins de curiosidade, com o objetivo de saber se o sistema desenvolvido pela UnB já havia chegado aos ouvidos de alguém no Senado Federal. Surpreendentemente, 12,5% da amostra conhece o mesmo;

- Dados de Identificação

Gráfico 09 – Sexo

Sexo

64 respostas

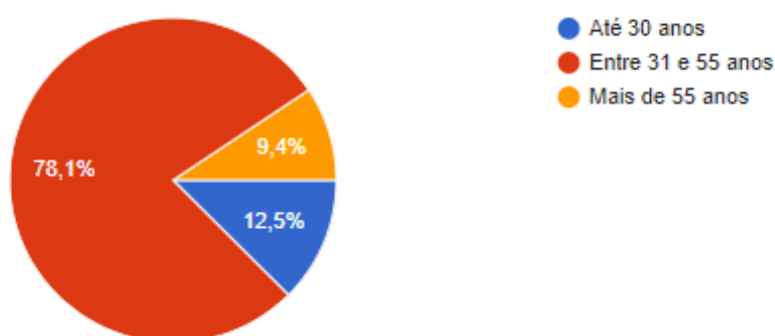


A maior parte, 67,2% da amostra, correspondeu a homens;

Gráfico 10 – Idade

Idade

64 respostas

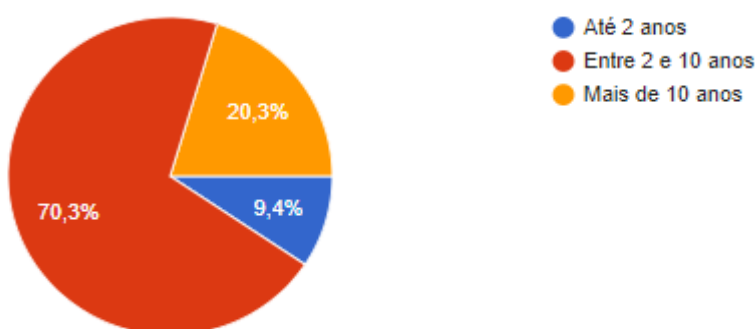


A pesquisa foi respondida, majotariamente, por pessoas entre 31 e 55 anos de idade;

Gráfico 11 – Tempo de Serviço

Tempo de serviço na sua atual Secretaria

64 respostas



70,3% dos respondentes trabalham entre 2 e 10 anos em suas atuais secretarias. Somente 9,4% dos questionários foram respondidos por pessoas que trabalham menos que 2 anos, o que indica que a maioria dos servidores já estão mais experientes em suas atuais áreas.

E por último foi feita uma pergunta aberta para identificar a coordenação em que o respondente trabalhava. Essa questão foi feita para fins de controle de amostra, não sendo relevante a sua apresentação.

Com base nos dados coletados no Questionário, observa-se que existe uma relação ativa entre o Senado Federal e o Sistema de Custos. Através da percepção dos respondentes, pode-se identificar que existe uma cultura de custos em crescimento nesta Casa Legislativa. O assunto “sistema de custos” é conhecido de forma geral, a percepção da importância do SIC para a sociedade, tanto na esfera privada quanto na esfera pública, existe e aponta uma boa receptividade dos servidores do SF pela implementação do SIC, quando vir a acontecer.

4.2 Interpretação dos dados da Entrevista

A entrevista foi realizada com três analistas contábeis da SAFIN, em suas salas de trabalho, no dia 19 de outubro de 2018.

A primeira pergunta foi “ O que você entende como um sistema de custos? ”. O primeiro entrevistado entende o sistema como um “conjunto de ferramentas que permitem obter informações sobre o consumo de recursos pelo órgão”, o segundo entrevistado respondeu que é um “conjunto de ferramentas que permite reunir dados de diversos sistemas estruturantes, para processamento e extração de informações sobre os gastos de determinada unidade, com vistas à tomada de decisão” e o terceiro entrevistado também relacionou o conjunto de informações, provenientes dos sistemas estruturantes, citando o Siafi como mais utilizado no SF, que refletem os gastos do órgão.

A segunda pergunta foi “Qual a importância do sistema de custos como ferramenta de auxílio para a tomada de decisão? E para o controle social? ”. Todos os entrevistados apresentaram respostas similares também, falando sobre a importância do detalhamento dos gastos para a tomada de decisão e para o controle social, sendo que dois entrevistados também falaram sobre eficiência e eficácia. Todos os entrevistados falaram sobre transparência pública, mas somente um deles falou sobre a importância do órgão ser transparente e fidedigno com as informações que alimentariam o sistema de custos.

A terceira pergunta foi “Como você percebe a exigência da LRF, quando determina o sistema de custos para a Administração Pública no § 3º do artigo 50? ”. Todos os entrevistados conheciam essa exigência, sendo que um deles relatou que já havia legislação sobre isso, que a LRF apenas aprimorou o texto do dispositivo. Além disso, os três respondentes falaram sobre as dificuldades de se implementar sistema de custos, sobre a delicadeza desse processo, na tentativa de justificar a demora em atender a legislação. Todos os respondentes citaram a dificuldade tecnológica da época da Lei, sendo que apenas um

afirmou que a tecnologia de hoje já é capaz de suprir as necessidades para implementação do SIC.

Este primeiro eixo temático buscava estabelecer se os entrevistados possuíam conhecimentos gerais a respeito de Sistema de Custos no Setor Público, e o resultado foi favorável, apontando que os três servidores tinham conhecimento suficientes para agregar valor à entrevista.

A quarta pergunta foi “A UnB desenvolveu um modelo de custos e governança para o setor público denominado SICGESP. Você tem conhecimento sobre esse sistema? ”. Todos os entrevistados conheciam o SICGESP, um deles por ter estudado de forma mais profunda e dois deles conheceram o SICGESP através da pesquisa do primeiro entrevistado, e também realizaram pesquisas sobre. Os dois respondentes, que não sabiam profundamente sobre o SICGESP, aceitaram assistir à apresentação para conhecer um pouco melhor.

A quinta pergunta foi “Há interesse do Senado em implementar sistema de custos? Há possibilidades para adoção do SICGESP? ”. Um dos entrevistados afirmou haver a intenção do SF, indicando existirem processos formalizados a respeito disso, os outros dois entrevistados afirmaram que a manifestação do interesse deve vir da alta administração, não se responsabilizando por essas respostas. No entanto, os entrevistados concordaram, de forma unânime, que a metodologia do sistema de custos da STN seria priorizada caso o Senado viesse a implementar sistema de custos, dois deles justificaram a escolha com base nas atitudes que o SF já vem tomando sobre isso, e o outro pelo fato de ser um sistema gratuito. Quanto a possibilidade da implementação do SICGESP, um entrevistado se mostrou resistente, falando sobre as dificuldades de compreender de fato como esse sistema funciona, como ele se alimentaria dos sistemas estruturantes já existentes na Casa e que o fato de ser um sistema pago é um empecilho, mas considerou que existiria o interesse da alta administração em ouvir a proposta de uma maneira formal. Os outros dois respondentes se mostraram abertos e receptivos para a possibilidade do SF conhecer melhor esse sistema e aprimorá-lo em função das peculiaridades do Senado Federal.

Para o segundo eixo temático, conclui-se que para que o SICGESP seja considerado como um sistema a ser adotado no SF, ele deve ser apresentado formalmente a alta administração da Casa.

A sexta pergunta foi “Quais são os desafios para a implementação do sistema de custos no Senado?”. O primeiro entrevistado se aprofundou na questão da mídia ser um aspecto delicado, por não poder se controlar de que forma essas informações vão chegar nas pessoas e de que forma as pessoas vão interpretar esses dados, levando em conta, também, a dificuldade de se mensurar o valor da “receita gerada” pelo SF para se comparar com o custo produzido. Este entrevistado também falou disse que essa implementação “Exigirá também, a adoção de controles paralelos, o que aumentará a necessidade de servidores para elaborá-los e monitorá-los, não sendo possível realizar no momento concursos públicos para essa finalidade, em função da crise fiscal que o Brasil atravessa”. Os outros dois entrevistados também relataram dificuldades relacionadas a falta de funcionários e a dificuldade de se contratar novos, sendo que um deles falou que o ideal seria ter um setor para trabalhar somente com custos, envolvendo muitas novas contratações. O segundo entrevistado enfatizou o fato de se precisar estabelecer melhores critérios de classificações, porque alguns custos são difíceis de se classificar, por exemplo, quanto a sua competência. Todos os entrevistados relataram dificuldades para alimentar o sistema de custos, sendo que dois deles apresentaram a solução de contratação de novos funcionários e somente um falou sobre automação do sistema de custos, que não exigisse tanto trabalho manual.

A sétima pergunta foi “Qual a contribuição que o seu setor pode oferecer para a implementação e sistema e custos no Senado?”. O primeiro entrevistado falou que houve, em 2018, a implementação parcial do sistema de custos, pela utilização do campo de custos no SIAFI que define a competência de despesa e também acrescentou que seu setor pretende “elaborar uma tabela básica, submetendo à apreciação da Direção Geral desta Casa Legislativa”. Os outros dois entrevistados responderam que a contribuição da SAFIN se daria através dos profissionais competentes que lá estão e que já possuem muito conhecimento sobre sistema de custos e estão aptos para ajudar com a implementação, quando o SF decidir por um sistema.

Para o terceiro eixo temático, que há interesse da Casa pela implementação de SIC, mas que esse interesse deve ser expresso pela alta administração, e que já existe um caminho, mesmo que lento, rumo a implementação, com a metodologia da Secretaria do Tesouro Nacional. A partir das respostas das questões 5, 6 e 7 também foram possíveis identificar os desafios para implementar o SIC no Senado, que serão elencados na conclusão desta pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta deste estudo era a de identificar os desafios para a implementação de Sistema de Custos no Senado Federal. Os dados coletados na entrevista foram os que mais colaboraram com este objetivo, por apresentarem informações mais detalhadas deste processo. Os desafios são:

- Entendimento da abrangência da informação de custos;
- Envolvimento da Diretoria Geral ou da Presidência;
- Disseminação constante da cultura de custos;
- Mudança na cultura laboral da Casa para distribuir os trabalhos referentes ao SIC ou criação de centro de custos, para que só um setor se envolva com isso;
- Contratação de novos funcionários, preferencialmente via Concurso Público;
- Critério melhor estabelecido para registrar os custos por Competência, visto que na prática algumas situações geram muita confusão;
- Palestras e cursos sobre SIC.

Houve dificuldade quanto a disponibilidade dos servidores em serem entrevistados. Uma limitação da pesquisa foi que somente servidores da SAFIN se disponibilizaram, e seria interessante saber o ponto de vista de outros setores da Casa também. Outro fator limitante foi não ter conseguido uma entrevista com alguém da alta administração do Senado (Diretoria ou Presidência), pessoas que foram citadas como essenciais para que este projeto saia do plano da imaginação e entre para o plano da implementação.

Ademais, sugere-se como tema para novos estudos:

1. Mesmo tema e abordagem, mas para outros órgãos públicos, visando contribuir com os outros Poderes, assim como com a disseminação da cultura de custos;
2. Pesquisar a percepção sobre as informações de custos do ponto de vista dos usuários externos;
3. Buscar correlações entre os órgãos que já possuam SIC e o controle social.

Além dessas sugestões, há também a possibilidade de continuação desta pesquisa, buscando soluções práticas para que se enfrentem os desafios aqui elencados .

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. **Os métodos de custeio:** vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. Porto Alegre: ConTexto, v.12, p. 145-159, 2012.

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público.** Revista do Serviço Público, v. 50, 1999.

BONI, Valdete; QUARESMA, Sílvia Jurema. **Aprendendo a entrevistar:** como fazer entrevistas em Ciências Sociais. Santa Catarina: Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC, v.2, p. 68-80, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 8 de outubro de 2009.

_____. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 11 de março de 1986.

_____. Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 27 de fevereiro de 1967.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 5 de maio de 2000.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de

maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 18 de novembro de 2011.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma da gestão e avanço social em uma economia semi-estagnada**. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, v. 38, p. 546-60, 2004.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.055 de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 24 de outubro de 2005.

_____. Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informações de Custos do Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 2 de dezembro de 2011.

CHING, Yuh Hong; SILVEIRA, Henrique Flavio Rodrigues da; FREIRE, Fátima de Souza. **Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil**. Revista de Economia e Administração, v. 10, n.2, 262/284, abr./jun. 2011.

DANTAS, José Marilson Martins; CROZATTI, Jaime. **Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos**. Brasília: Caderno de Finanças Públicas, n. 14, p. 221-264, 2014.

DANTAS, José Marilson Martins; PERDENEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; LOPES, Jorge. **Campo de Pública: Políticas Públicas: Um modelo de custos para o setor público embasado no ambiente organizacional**. Campina Grande: Editora da Universidade Estadual da Paraíba, v. 1, 2017.

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. Tese de doutorado em Ciências Contábeis. Brasília: Universidade de Brasília, 2013.

DANTAS, J. M. M. **Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público**. In: Brasília: Congresso Conrad de Gestão Pública, v. 7, p. 12-19, 2014.

ELIAS, Leila Márcia Sousa de Lima. **Sistema de Informação de Custos no Setor Público Municipal: Um Estudo Sistêmico no Estado do Pará**. Tese de Doutorado. Pará: Universidade do Pará, 2018.

FERREIRA, Leonardo dos Reis Guedes. SICGESP: **UMA OPÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA O SENADO FEDERAL?** Trabalho de Conclusão de Curso. Brasília: Instituto Legislativo Brasileiro - Programa de Pós-Graduação, 2017.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 14ª edição, 2014. GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Organizadoras). **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Editora Atlas. S. A, 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. Manual de Contabilidade Societária aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**: Uma revisão histórica dos principais autores e obras que refletem essa metodologia de pesquisa em Ciências Sociais. São Paulo: Revista de Administração de Empresas, v. 35, n.2, p. 57-63, 1995.

HAGIHARA, Marcos Vinícius Sobra. **Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público**: Câmara Legislativa do Distrito Federal. Universidade de Brasília – UnB, 2016.

HOLANDA, Victor Brando de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Organizadores). **Sistema de informação de custos na administração pública federal**: Uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

JÚNIOR, Severino Domingos da Silva; COSTA, Francisco José. **Mensuração e Escalas de Verificação**: uma Análise Comparativa das Escalas de Likert e Phrase Completion. São Paulo: PMKT – Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia, v. 15, p. 1-16, 2014.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). São Paulo: Editora Atlas S.A, 2007.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil**. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, v. 44, p. 791-820, 2010.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 9ª edição, 2003.

MATTOS, Pedro Lincoln C. L. de. **A entrevista não-estruturada como forma de conversação**: razões e sugestões para sua análise. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, v.39, p. 823-47, 2005.

MF, Ministério da Fazenda. Manual de Informações de Custos do Governo Federal MIC. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017.

_____. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torna-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 de agosto de 2008.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública** – 2ª edição. Brasília, 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NOGUEIRA, Roberto. **Elaboração e análise de questionários**: uma revisão da literatura básica e a aplicação dos conceitos a um caso real. Rio de Janeiro: UFRJ/COPPEAD, 2002.

OLIVEIRA, Luciel Henrique de. **Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Likert**. Notas de Aula. Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa em Administração. Mestrado em Adm. e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial. Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil conforme as Leis nº 11.638/07 e 11.941/09. São Paulo: Atlas, 2010.

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Custos no setor Público**: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais Brasileiras de 2008 a 2014. Foz do Iguaçu: XXII Congresso Brasileiro de Custos, 2015.

PIZANNI, Luciana et al. **A arte da pesquisa bibliográfica na busca do conhecimento**. Campinas: Revista Digital de Biblioteconomia e Ciência da Informação - RDBCI, v. 10, n. 1, p. 53-66, 2012.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989.

SACUNO LUZ, Lazlo Kyoshi. **Análise do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos no Senado Federal**. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade de Brasília, 2015.

SILVA, Jackson Ronie Sá; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de; GUINDANI, Joel Felipe. **Pesquisa documental**: pistas teóricas e metodológicas. Revista Brasileira de História & Ciências Sociais Ano I - Número I - julho de 2009.

TCU, Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.078 de 2004. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 05 de julho de 2004

ANEXOS

ANEXO A – Acórdão nº 3895/2009 - TCU



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

TCU - 1ª Câmara

Relator - Ministro AUGUSTO NARDES

ACÓRDÃO Nº 3895/2009 - TCU - 1ª Câmara

Os Ministros do Tribunal de Contas da União, quanto ao processo a seguir relacionado, ACORDAM, por unanimidade, com fundamento no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, c/c os art.169, inciso IV, do Regimento Interno do TCU, aprovado pela Resolução nº 155, de 4 de dezembro de 2002, de acordo com os pareceres emitidos nos autos, em determinar o arquivamento do processo, uma vez sanadas as questões que o motivaram, restando assim cumprido o objetivo para o qual foi constituído.

1. Processo TC-004.691/2009-0 (REPRESENTAÇÃO)

1.1. Interessados: Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG).

1.2. Órgão/Entidade: Ministério da Fazenda; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

1.3. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG).

1.4. Advogado constituído nos autos: não há.

1.5. Determinação:

1.5.1.ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, órgão central do sistema de planejamento e de orçamento federal, nos termos do inciso I do art. 4º da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e o Ministério da Fazenda, ao qual se subordina o órgão central do sistema de contabilidade federal de que tratam o inciso V do art. 15 e o inciso I do art.17 da Lei nº 10.180/01, que apresentem, em 90 dias a partir da publicação do presente Acórdão, ao Tribunal de Contas da União, uma programação, com duas datas e pontos de controle de implementação da operacionalização do sistema de custos da Administração Pública Federal de que trata o § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

APÊNDICE

APENDICE A – Questionário de Pesquisa

08/11/2018

Questionário de pesquisa

Questionário de pesquisa

Este questionário faz parte do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, sob orientação do Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas. O objetivo deste questionário é pesquisar a percepção dos servidores efetivos do Senado Federal sobre sistemas de custos na perspectiva do Setor Público e do Senado Federal. A sua participação é de extrema importância para realização deste trabalho! Vale lembrar que não existem respostas corretas para as questões e que o anonimato é garantido.

***Obrigatório**

Perguntas de escala

Em uma escala de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente), responda de acordo com o seu grau de concordância quanto as afirmações a seguir.

1. **Eu possuo conhecimentos acerca de um sistema de custos de uma forma geral. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

2. **Eu possuo conhecimentos acerca do sistema de custos aplicado ao Setor Público. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

3. **Um sistema de informações de custos é importante para uma empresa privada. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

4. **Um sistema de informações de custos é importante para um órgão público. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

Perguntas fechadas

Para as próximas questões, responda "sim" ou "não"

5. **Você tem conhecimento do § 3º do artigo 50 da Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) que determina a implementação de sistema de custos no Legislativo? ***

Marcar apenas uma oval.

☐ Sim
☐ Não

6. Você usa algum sistema de custos no Senado Federal? **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Sim
☐ Não

7. Você tem conhecimento de alguma iniciativa para implementar sistema de custos no Senado Federal? **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Sim
☐ Não

8. Você conhece o sistema de custos desenvolvido pela Universidade de Brasília? **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Sim
☐ Não

Identificação

Você chegou na última etapa! Preencha com os seus dados.
Muito obrigada pela sua participação!

9. Sexo **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Feminino
☐ Masculino
☐ Outro

10. Idade **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Até 30 anos
☐ Entre 31 e 55 anos
☐ Mais de 55 anos

11. Tempo de serviço na sua atual Secretaria **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Até 2 anos
☐ Entre 2 e 10 anos
☐ Mais de 10 anos

12. Em qual Coordenação você trabalha? *

APENDICE B – Roteiro de Entrevista

ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

Roteiro:

1. O que você entende como um sistema de custos?
2. Qual a importância do sistema de custos como ferramenta de auxílio para a tomada de decisão? E para o controle social?
3. Como você percebe a exigência da LRF, quando determina o sistema de custos para a Administração Pública no § 3º do artigo 50?
4. A UnB desenvolveu um modelo de custos e governança para o setor público denominado SICGESP. Você tem conhecimento sobre esse sistema?

Momento para conversar brevemente sobre o SICGESP, fazer a apresentação caso necessário.

5. Há interesse do Senado em implementar sistema de custos? Há possibilidades para adoção do SICGESP?
6. Quais são os desafios para a implementação do sistema de custos no Senado?
7. Qual a contribuição que o seu setor pode oferecer para a implementação de sistema de custos no Senado?